

Van first-sale naar last-sale: het bepalen van de relevante verkooptransactie onder het Douane Wetboek van de Unie

M.L. Schippers, datum 07-05-2019

Datum

07-05-2019

Auteur

M.L. Schippers^[1]

Auteursprofiel

M.L. Schippers

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS49347:1

Vakgebied(en)

Europees belastingrecht / Belastingen EU

Douane (V)

Onder het Douane Wetboek van de Unie (DWU) moet de transactiewaarde worden vastgesteld op basis van de verkoop die heeft plaatsgevonden onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht (*last-sale* principe). Hierdoor lijkt het niet langer mogelijk om de transactiewaarde vast te stellen op basis van een eerdere of eerste verkoop voor uitvoer (*first-sale* principe). In dit artikel onderzoekt de auteur de achtergrond, de houdbaarheid en de toepassing van het *last-sale* principe onder het DWU. In het bijzonder gaat hij daarbij in op de introductie en beoogde afschaffing van het concept “*domestic sale*” en de douanerechtelijke definitie van het begrip “verkoop voor uitvoer” dat vanwege de introductie van het *last-sale* principe aan belang lijkt te zijn toegenomen.

M.L. Schippers^[1]

1 Inleiding

Op 1 mei 2016 is het wetgevingspakket van het Douane Wetboek van de Unie (DWU)^[2] toepasselijk geworden. Op het gebied van het bepalen van de douanewaarde, de maatstaf van heffing voor het bepalen van het verschuldigd invoerrecht, is één van de belangrijkste wijzigingen de verschuiving van het *first-sale* principe naar het *last-sale* principe.^[3] Bij toepassing van de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde kan door de verschuiving niet langer een eerste of eerdere verkoop voor uitvoer (*first-sale* principe) worden gebruikt ter vaststelling van de douanewaarde, maar moet worden aangesloten bij de laatste verkoop die heeft plaatsgevonden onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied zijn binnengebracht (*last-sale* principe). Vaak heeft dit tot gevolg dat over een hogere douanewaarde invoerrechten zijn verschuldigd.

In deze bijdrage ga ik in op de achtergrond, de houdbaarheid en de toepassing van het *last-sale* principe. Ik bespreek in dat kader in onderdeel 2 de internationale grondslagen voor het bepalen van de douanewaarde. In het bijzonder ga ik daarbij in op Commentary 22.1 van het Technisch Comité Douanewaarde van de Werelddouaneorganisatie (WDO) aangezien dat de basis lijkt te vormen voor een mondiale verschuiving van het *first-sale* naar *last-sale* principe. Daaropvolgend ga ik in onderdeel 3 in op de Unierechtelijke bepalingen op het gebied van het bepalen van de douanewaarde onder de voorgangers van het DWU, jurisprudentie van het Hof van Justitie en vervolgens op de bepalingen die thans in het wetgevingspakket van het DWU zijn opgenomen. In dat kader komt ook de juridische houdbaarheid van het *last-sale* principe aan de orde, waarbij ik de stelling betrek dat de Europese Commissie oneigenlijk gebruikgemaakt heeft van haar uitvoeringsbevoegdheden door het *last-sale* principe in een uitvoeringsverordening onder het wetgevingspakket van het DWU te introduceren. De toepassing van het *last-sale* principe onder het DWU komt aan bod in onderdeel 4, waarbij ik tevens inga op de introductie en beoogde afschaffing van het concept “*domestic sale*” en de reikwijdte van het begrip “verkoop voor uitvoer”. Ik besluit deze bijdrage met een conclusie in onderdeel 5.

2 Internationale grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde

De Customs Valuation Agreement (CVA) zoals vastgesteld door de Wereldhandelsorganisatie (WHO) omvat een internationaal geaccepteerd systeem ter bepaling van de douanewaarde.^[4] De WHO-landen zijn verplicht de CVA te implementeren in hun douanewetgeving.

Op basis van voornoemd systeem wordt de douanewaarde primair vastgesteld op basis van de transactiewaarde. De transactiewaarde is, krachtens art. 1 CVA, de werkelijk betaalde of te betalen prijs voor goederen die worden verkocht voor uitvoer naar het land van invoer. De reikwijdte van het begrip “verkoop” wordt niet nader toegelicht in de CVA. Wel wordt door het Technisch Comité Douanewaarde van de WDO in Advisory Opinion 1.1 aangegeven dat het begrip “verkoop voor uitvoer” in douanerechtelijke zin “[...] *in the widest sense* [...]” moet worden uitgelegd.^[5]

Bij opeenvolgende verkopen die elk kwalificeren als “verkoop voor uitvoer” moet worden vastgesteld welk van deze verkopen de basis vormt voor de vaststelling van de douanewaarde. De CVA geeft hierover geen uitsluitel. Het Technisch Comité Douanewaarde van de WDO geeft daarentegen in Commentary 22.1 aan dat:^[6]

“[...] in a series of sales situation, the price actually paid or payable for the imported goods when sold for export to the country of importation is the price paid in the last sale occurring prior to the introduction of the goods into the country of importation, instead of the first (or earlier) sale.”

Voornoemde interpretatie is aldus het Technisch Comité Douanewaarde van de WDO in conformiteit met doel en strekking van de CVA en zij noemt verscheidende redenen waarom het *last-sale* principe de enige juiste interpretatie is van de CVA.^[7] Nadat Commentary 22.1 op 26 april 2007 het daglicht zag, heeft het overgrote deel van de WHO-lidstaten, zover zij destijds toestonden dat de transactiewaarde werd vastgesteld op basis van een eerste of eerdere verkoop, het *last-sale* principe geïntroduceerd.^[8]

3 Unierechtelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde

In dit onderdeel worden de Unierechtelijke grondslagen voor de vaststelling van de douanewaarde besproken. Hierbij wordt ingegaan op jurisprudentie zoals gewezen onder Verordening (EEG) nr. 1224/80^[9] en het Communautair Douane Wetboek (CDW);^[10] volgtijdelijk de verordeningen waarin de CVA, voorafgaand aan het toepasselijk worden van het DWU, was vastgelegd. Ik meen dat de arresten, zoals hierna nader toegelicht, nog steeds toepassing vinden, omdat de wetsartikelen voor het bepalen van de douanewaarde in de basisverordeningen (lees: Verordening (EEG) nr. 1224/80, het CDW en het DWU) een *first-sale* principe toestaan en qua bewoordingen gelijk zijn.

3.1 Verordening (EEG) nr. 1224/80

Verordening (EEG) nr. 1224/80 trad in werking op 1 juli 1980 en was de eerste Europeesrechtelijke verordening gebaseerd op de CVA.^[11] Art. 1 CVA is in soortgelijke bewoordingen geïmplementeerd in art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80. Voornoemd artikel wordt nader geduid in art. 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80^[12] waarin is vastgelegd dat:

Voor de toepassing van art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80, is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, ten invoer tot het vrije verkeer in de gemeenschap worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de gemeenschap aan te merken. Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen voor de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van verordening (EEG) nr. 1496/80, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen. [...]

Uit deze uitvoeringsbepaling volgt in mijn optiek dat de importeur bij opeenvolgende verkopen die elk afzonderlijk kwalificeren als verkoop voor uitvoer, de keuze heeft welke prijs hij als basis neemt voor het bepalen van de douanewaarde. Hij kan, met andere woorden, de douanewaarde vaststellen overeenkomstig een eerste of eerdere verkoop (*first-sale* principe). Een en ander wordt ook bevestigd in het arrest-*Unifert Handels GmbH*.^[13] In deze zaak kocht NV Ferdi, gevestigd in België, meststoffen aan in derde landen. Voor binnenkomst van de goederen verkocht zij de meststoffen door aan het in Duitsland gevestigde Unifert Handels GmbH dat tot hetzelfde concern behoort als NV Ferdi. Op de vraag of een importeur bij opeenvolgende verkopen mag kiezen tussen de prijzen van elk van de transacties ter bepaling van de douanewaarde, antwoordde het Hof van Justitie dat:^[14]

“Uit deze bepaling volgt, dat voor de toepassing van art. 3, lid 1, van de basisverordening niet enkel gebruik kan worden gemaakt van de prijs volgens een onmiddellijk vóór de uitvoer uit een derde land gesloten verkoopovereenkomst, maar ook van de prijs volgens een verkoopovereenkomst die na de uitvoer, doch vóór de inklaring in de Gemeenschap is gesloten, en zulks ongeacht de plaats van vestiging van de partijen bij de verkoopovereenkomst.”

Met de zinsnede “[...] *uit deze bepaling* [...]” wordt bedoeld op art. 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80 en dus lijkt dat het belangrijkste argument van het Hof van Justitie om het *first-sale* principe te rechtvaardigen. Echter, naar mijn mening zou de zienswijze van het Hof van Justitie reeds kunnen volgen uit de afzonderlijke uitlegging van art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80. Art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 is namelijk voldoende duidelijk en ondubbelzinnig geformuleerd.^[15] Hieruit

volgt namelijk dat op het moment van de verkoop moet vaststaan dat de goederen die uit een derde staat afkomstig zijn, naar het douanegebied van de Europese Unie zullen worden gebracht. Niet wordt aangegeven dat bij opeenvolgende transacties, die elk als “verkoop voor uitvoer” kwalificeren, een van de(ze) transacties voorrang heeft boven de ander. Uit dit wetsartikel afzonderlijk beschouwd zou derhalve reeds moeten volgen dat de importeur de vrijheid heeft om een prijs te kiezen, indien opeenvolgende transacties elk afzonderlijk kwalificeren als verkoop voor uitvoer.^[16] Art. 6 Verordening (EEG) nr. 1495/80 zou derhalve alleen als onderschikkend argument moeten dienen.

3.2 Communautair Douane Wetboek

Het CDW werd toepasselijk op 1 januari 1994. Art. 29 CDW is qua bewoordingen gelijk aan art. 1 CVA en art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en vormt de basis voor het bepalen van de transactiewaarde. Ter uitvoering van dit artikel bij opeenvolgende verkopen voor uitvoer is in art. 147 lid 1 tweede en derde volzin Toepassingsverordening van het CDW (TCDW)^[17] bepaald dat:

“In het geval van opeenvolgende verkopen voordat de waarde wordt bepaald, is een dergelijke aanduiding van toepassing op de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht of op een verkoop binnen het douanegebied van de Gemeenschap voordat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht.

Wanneer de prijs wordt aangegeven die betrekking heeft op een verkoop die voorafgaat aan de laatste verkoop als gevolg waarvan de goederen het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht, dient ten genoegen van de douaneautoriteiten te worden aangetoond dat deze verkoop met het oog op de uitvoer naar genoemd douanegebied is afgesloten.”

Uit voornoemde bepaling kan worden afgeleid dat het onder het wetgevingspakket van het CDW mogelijk was voor een importeur om de transactiewaarde te bepalen op basis van een eerste of eerdere verkoop voor uitvoer. Ik merk daarbij op dat de derde volzin van art. 147 lid 1 TCDW omtrent de bewijslast pas sinds 1 januari 1995 in het TCDW is opgenomen en dat op datzelfde moment de tweede volzin in beperkte mate is gewijzigd.^[18]

Het Hof van Justitie heeft zich in het arrest-*Carboni e derivati Srl*^[19] uitgesproken over het *first-sale* principe onder de bepalingen in het CDW-wetgevingspakket zoals geldend voor 1 januari 1995. Carboni van Commercio Materie Prime CMP SpA (Carboni), gevestigd in Italië, heeft in mei 1994 een partij hematietgietijzer afkomstig uit Rusland gekocht, die zij op haar beurt van OMEDTECH Electronics LTD, gevestigd in Cyprus, had gekocht. In juni 1994 heeft de douane-agent in naam en voor rekening van Carboni aangifte ter invoer van deze partij gedaan in Italië. Het Hof van Justitie oordeelde, onder verwijzing naar het arrest-*Unifert Handels GmbH*, dat:^[20]

“In geval van opeenvolgende verkopen kunnen prijzen van verkopen die na de uitvoer maar vóór het in het vrije verkeer brengen in de Gemeenschap hebben plaatsgevonden, dus in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de ‘transactiewaarde’ in de zin van art. 29, lid 1, van het communautair douanewetboek [...]”

Wederom lijkt het Hof van Justitie de uitvoeringsbepaling (lees: art. 147 TCDW) te gebruiken als belangrijkste argument voor zijn pleidooi voor het *first-sale* principe (r.o. 29 en 30), al doet het Hof van Justitie dat niet zo expliciet als in het arrest-*Unifert Handels GmbH*. Onder verwijzing van mijn betoog in onderdeel 3.1, volgt naar mijn mening echter reeds uit de basisverordening (lees: art. 29 CDW) dat bij opeenvolgende verkopen de importeur de keuze heeft om één van de voor ieder van die verkopen overeengekomen prijzen als grondslag voor de douanewaarde van de betrokken goederen te kiezen. Art. 147 TCDW dient daarbij als onderschikkend, doch niet als belangrijkste argument.

3.3 Douane Wetboek van de Unie

Art. 70 DWU betreft de implementatie van art. 1 CVA en is qua bewoordingen gelijk aan art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en art. 29 CDW. In art. 70 DWU is zodoende vervat dat de douanewaarde, wanneer deze overeenkomstig de transactiewaarde wordt vastgesteld, de werkelijk betaalde of te betalen prijs is van de goederen die zijn verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie. In art. 128 Uitvoeringsverordening DWU (UDWU)^[21] is bepaald welke verkoop in aanmerking genomen moet worden voor de vaststelling van de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen. Zoals in onderdeel 4 nader wordt toegelicht, blijkt uit dit artikel dat de transactiewaarde moet worden bepaald op basis van de verkoop die onmiddellijk voordat de goederen het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht, heeft plaatsgevonden. De keuzevrijheid voor de importeur om een transactie uit een van de opeenvolgende verkopen voor uitvoer te kiezen als basis voor de vaststelling van de douanewaarde wordt hiermee ontegenzeggelijk beperkt. Dit is echter niet in lijn met de arresten-*Unifert Handels GmbH* en *Carboni e derivati Srl* van het Hof van Justitie. Op de vraag of dit juridisch houdbaar is, ga ik in het hiernavolgende onderdeel in.

3.4 Juridische houdbaarheid van het last-sale principe

Ik meen dat het *last-sale* principe onder het DWU niet juridisch houdbaar is. De reden hiertoe is dat het *last-sale* principe is

geïntroduceerd in een uitvoeringsverordening. Een uitvoeringsverordening is een handeling met als grondslag art. 291 Verdrag inzake de werking van de Europese Unie (VwEU). Uit voornoemd artikel blijkt dat aan de Europese Commissie uitvoeringsbevoegdheid wordt toegekend, indien het nodig is dat juridisch bindende handelingen van de Europese Unie volgens eenvormige voorwaarden moeten worden uitgevoerd. Het is, aldus het Hof van Justitie, echter van belang dat de Europese Commissie bij de uitoefening van zijn uitvoeringsbevoegdheid de wetgevingshandeling (i.c. het DWU) noch wijzigt noch aanvult, zelfs niet indien het de niet-essentiële onderdelen ervan betreft.^[22] In dat kader moet worden getoetst of art. 128 UDWU enerzijds de door art. 70 daarvan nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigt en art. 128 UDWU anderzijds noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van art. 70 DWU, zonder dat zij deze aanvult of wijzigt.

Het Hof van Justitie heeft in de zaken *Unifert Handels GmbH* en *Carboni e derivati Srl* ten aanzien van art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 respectievelijk art. 29 CDW bepaald dat bij opeenvolgende verkopen de importeur een keuze heeft om een prijs te kiezen. Zoals in de hieraan voorafgaande onderdelen betoogd, volgt één en ander reeds uit de basisverordeningen en dienden de uitvoeringsverordeningen enkel als onderschikkend argument. Zo beschouwd, zou art. 70 DWU — nu dit artikel qua bewoordingen gelijk is aan de art. 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 en art. 29 CDW — zo moeten worden uitgelegd dat de douanewaarde nog steeds op basis van het *first-sale* principe kan worden vastgesteld. Art. 128 UDWU legt echter een beperking aan in de keuzevrijheid van de importeur. In mijn optiek wijzigt het daarmee essentiële delen van de basisverordening (lees: art. 70 DWU). Ook wordt het algemene hoofddoel van art. 70 DWU door de aangelegde beperking geschaad. Uit de bewoordingen van deze bepaling en met name uit de woorden “[...] voor uitvoer naar het douanegebied van de Europese Unie worden verkocht [...]”, blijkt enkel dat de transactiewaarde moet overeenstemmen met een prijs voor uitvoer naar de Europese Unie.^[23] Er wordt geen beperking aangelegd welke transactie bij opeenvolgende verkopen, die elk afzonderlijk kwalificeren als verkoop voor uitvoer, moet dienen als grondslag voor het bepalen van de transactiewaarde.^[24] Ook is een beperking niet noodzakelijk en nuttig voor de uitvoering. Ook bij het in aanmerking nemen van een eerdere of eerste verkoop moet de importeur in staat zijn om voldoende informatie aan de douaneautoriteiten te overleggen, noodzakelijk voor het verifiëren van de aan de eerdere verkoop voor uitvoer ten grondslag liggende informatie.^[25] Indien de importeur daarin niet slaagt, moet de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waardemethode worden vastgesteld.

Gelet op voorgaand betoog moet, indien het Hof van Justitie daar naar wordt gevraagd, art. 70 DWU zo worden uitgelegd dat een *first-sale* benadering onder het DWU nog steeds mogelijk is en zal art. 128 UDWU ongeldig moeten worden verklaard, omdat de Europese Commissie zijn uitvoeringsbevoegdheden oneigenlijk heeft gebruikt.^[26]

4 Het last-sale principe onder het Douane Wetboek van de Unie

Losstaande van de vraag of het *last-sale* principe juridisch houdbaar is onder het DWU, ga ik in dit onderdeel in op de vraag hoe het *last-sale* principe geïnterpreteerd moet worden. Ik baseer mij daarbij op art. 128 leden 1 en 2 UDWU, het *Guidance Document on Customs Valuation*^[27] en uitspraken van de Customs Expert Group. Om een en ander te verhelderen, maak ik gebruik van een aantal schema's waarin de geschetste situaties zijn geïllustreerd.

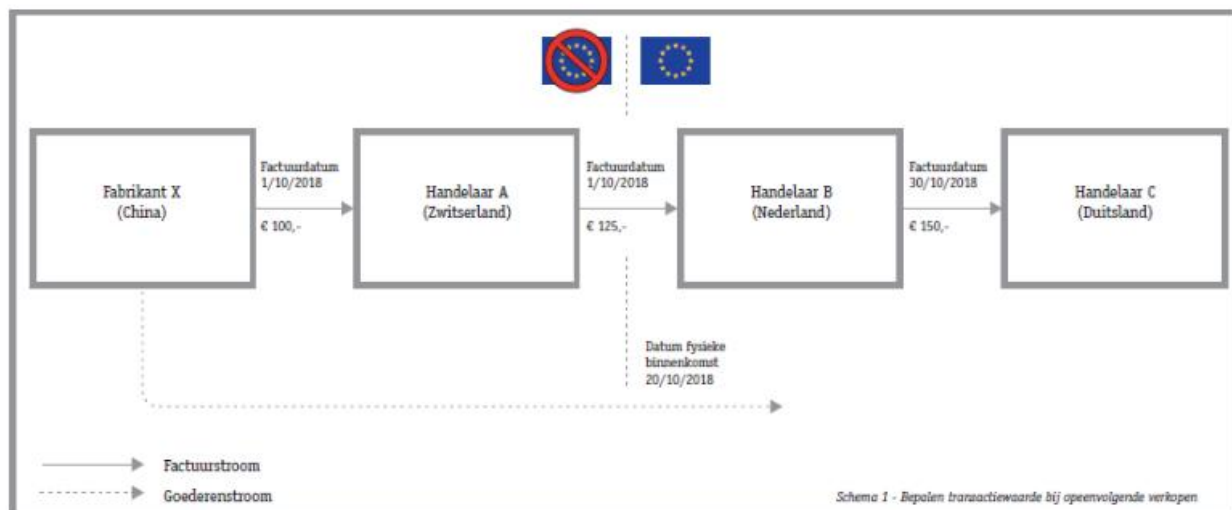
Tot en met 31 december 2017 gold een overgangssituatie. Onder bepaalde omstandigheden mocht een importeur de transactiewaarde blijven vaststellen op grond van een eerdere of eerste verkoop. Aangezien deze overgangsbepaling, zoals vervat in art. 347 UDWU, thans geen toepassing meer vindt, zal ik deze niet verder bespreken.^[28]

4.1 Last-sale principe

Art. 128 UDWU kent een bepaalde hiërarchie inhoudende dat het tweede lid enkel toepassing vindt als het eerste lid niet kan worden toegepast. Het eerste lid gaat er vanuit dat één of meer transacties hebben plaatsgevonden voordat de goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie hebben bereikt. Of zoals de Europese Commissie het verwoordt in het *Guidance Document on Customs Valuation*:^[29]

“The relevant sale for goods brought into the Union is the sale when crossing the border, i.e., the ultimate sale taking place, in performance of the contract of sale, at that time.”

Indien meerdere transacties kwalificeren als verkoop voor uitvoer, moet de laatste verkoop in de goederenketen worden genomen als uitgangspunt voor het bepalen van de douanewaarde. Een *domestic sale* kan echter niet worden aangemerkt als verkoop voor uitvoer aldus het rechtens niet-bindende *Guidance Document on Customs Valuation* (zie onderdeel 4.3).



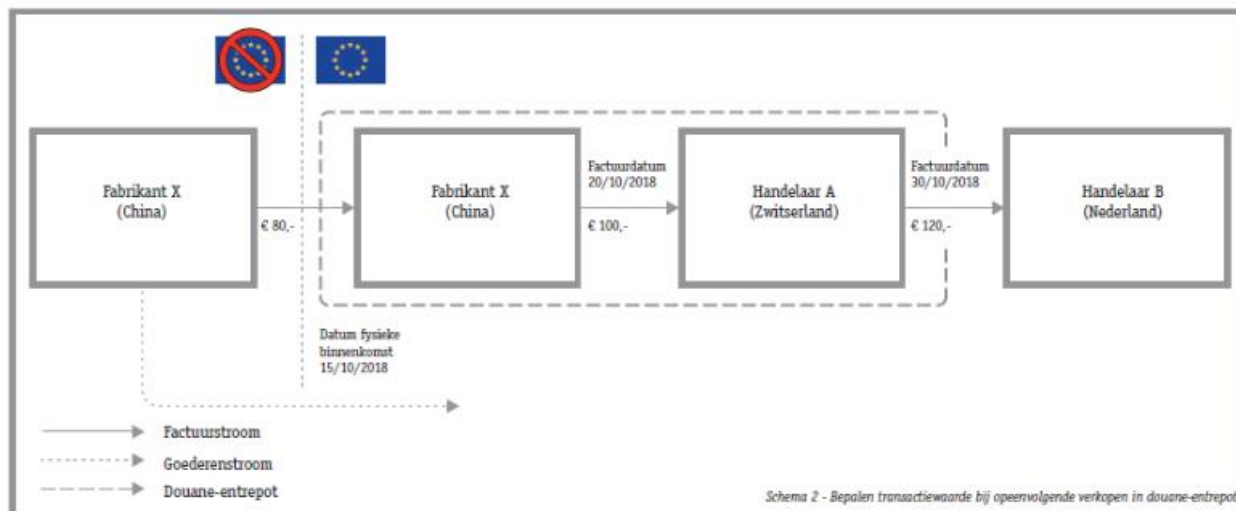
In het voorbeeld opgenomen in schema 1 werkt dat als volgt uit. Fabrikant X, gevestigd in China, verkoopt op 1 oktober 2018 zijn goederen voor € 100 aan Handelaar A, gevestigd in Zwitserland. Daaropvolgend worden de goederen voor € 125 verkocht aan Handelaar B, gevestigd in Nederland, op 15 oktober 2018. Tot slot worden de goederen doorverkocht aan Handelaar C, gevestigd in Duitsland, op 30 oktober 2018 voor € 150. De goederen worden rechtstreeks vanuit China naar de Europese Unie verscheept. Zowel de verkoop tussen Fabrikant X en Handelaar A als de verkoop tussen Handelaar A en Handelaar B kwalificeren als 'verkoop voor uitvoer' en zijn beide gesloten voordat de goederen fysiek het grondgebied van de Europese Unie hebben bereikt (20 oktober 2018). Aangezien de verkoop van Handelaar B aan Handelaar C pas daarna heeft plaatsgevonden, kwalificeert deze transactie niet als verkoop voor uitvoer en kan deze transactie niet dienen als grondslag voor het bepalen van de transactiewaarde. De douanewaarde moet onder het DWU worden bepaald op basis van de laatste verkoop. Dat betreft in dit voorbeeld de transactie van € 125 zoals gesloten tussen Handelaar A en Handelaar B. Onder Verordening (EEG) nr. 1224/80 en het CDW had de importeur, met toepassing van het *first-sale* principe, een keuze tussen de prijs van € 100 en € 125.

4.1.1 Last-sale bij verkoop voor uitvoer

Door de inperking van de keuzevrijheid kan het voorkomen dat de importeur niet partij is bij de verkoopovereenkomst die ten grondslag ligt aan het bepalen van de transactiewaarde. Desondanks is de importeur gehouden om op grond van art. 145 UDWU een factuur te overleggen als bewijsstuk. Dit brengt in de praktijk problemen met zich, daar partijen niet altijd bereidwillig zullen zijn om de facturen te overleggen. Hiermee geven zij namelijk hun marge prijs. Dit speelt des te meer nu ook verkooporders door bepaalde douaneautoriteiten als "verkoop voor uitvoer" worden aangemerkt (zie onderdeel 4.3). Hierdoor vormt potentieel een latere schakel in de goederenketen de grondslag voor de vaststelling van de transactiewaarde terwijl in een (veel) eerdere schakel de goederen ten invoer worden aangegeven.

4.2 Last-sale bij verkoop in of vanuit een douane-entrepot

De transactiewaarde kan in beginsel geen toepassing vinden, indien het binnenbrengen van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie niet is onderworpen aan een verkoop voor uitvoer. Art. 128 lid 2 UDWU vormt daarop de uitzondering. In schema 2 is een voorbeeld opgenomen om dit nader te illustreren. In dit voorbeeld brengt Fabrikant X, gevestigd in China, zijn eigen goederen over naar de Europese Unie. De overbrenging is niet onderworpen aan een verkoop voor uitvoer. Nadat de goederen op 15 oktober 2018 zijn binnengebracht in de Europese Unie worden zij geplaatst onder de bijzondere regeling douane-entrepot. Daaropvolgend worden zij op 20 oktober 2018, terwijl de goederen zijn geplaatst onder de bijzondere regeling douane-entrepot, doorverkocht aan Handelaar A, gevestigd te Zwitserland. Tot slot worden de goederen op 30 oktober 2018 verkocht aan Handelaar B, gevestigd in Nederland. Tegelijk worden de goederen in het vrije verkeer gebracht. In dit voorbeeld vindt art. 128 lid 2 UDWU toepassing en wordt de transactiewaarde of op de transactie van € 100 of € 120 vastgesteld.



Voor de toepassing van art. 128 lid 2 UDWU moeten de volgende voorwaarden in ogenschouw worden genomen:

1. De goederen worden overgebracht naar de Europese Unie zonder daarbij onderworpen te zijn aan een verkoop voor uitvoer in de zin van art. 128 lid 1 UDWU.
2. De goederen moeten bij aankomst in tijdelijke opslag of onder een bijzondere regeling anders dan intern douanevervoer, bijzondere bestemming of passieve veredeling worden geplaatst (gemakshalve beperk ik mij tot de bijzondere regeling douane-entrepot).
3. De goederen worden in of vanuit het douane-entrepot verkocht en deze verkoop:
 - a. Voldoet aan de voorwaarden zoals genoemd in art. 70 lid 3 DWU; en
 - b. Wordt niet aangemerkt als *domestic sale* (zie onderdeel 4.2).

Indien er zowel in als vanuit het douane-entrepot een verkoop plaatsvindt, komt de vraag op welke transactie in aanmerking genomen moet worden voor het vaststellen van de douanewaarde. Een en ander blijkt niet uit art. 128 lid 2 UDWU. De *Guidance Document on Customs Valuation* geeft aan dat de douanewaarde moet worden gebaseerd op “[...] a transaction value of a sale taking place in / from a customs warehouse [...]”, waarmee mijns inziens de importeur de keuze wordt gelaten om een transactie te kiezen als er meerdere verkopen in en/of een verkoop in en vanuit het douane-entrepot plaatsvindt.^[30] De Customs Expert Group (Valuation Section) van de Europese Commissie heeft zich in dit verband uitgelaten in een bijeenkomst op 11 en 12 oktober 2018.^[31] In de notulen van deze bijeenkomst staat opgetekend dat een voorstel is ingediend om de *Guidance Document on Customs Valuation* zo aan te passen dat bij opeenvolgende verkopen in of vanuit het douane-entrepot, alleen de eerste verkoop kwalificeert als verkoop voor uitvoer. Tegen dit voorstel heeft een aantal vertegenwoordigers van EU-lidstaten zich uitgesproken. Bepaalde vertegenwoordigers geven aan dat de in aanmerking te nemen transactie afhankelijk moet zijn van de beschikbaarheid van de relevante documenten. Andere vertegenwoordigers geven aan dat de relevante transactie de verkoop moet zijn die het dichtst aanligt tegen het moment van invoer. Tot slot is door een andere groep vertegenwoordigers opgemerkt dat art. 128 lid 2 UDWU geen voorkeur uitspreekt en dat daarom de importeur de vrijheid moet worden gelaten om een verkooptransactie te kiezen waarop hij de transactiewaarde wil bepalen. De tweede zienswijze lijkt mij het meest passend bij het uitgangspunt dat de douanewaarde de economische waarde van de ingevoerde goederen moet reflecteren. Echter, gelet op enerzijds de praktische uitvoerbaarheid voor de importeur (beschikbaarheid van de benodigde documenten) en anderzijds de bewoordingen van art. 128 lid 2 UDWU, ben ik desondanks van mening dat de importeur de vrijheid gelaten zou moeten laten. Dit komt ook tegemoet aan een ander uitgangspunt van het douanewaardesysteem, namelijk dat de bepalingen ter vaststelling van de douanewaarde op eenvoudige en billijke, met de handelspraktijk verenigbare grondslagen dienen te berusten.^[32]

4.3 De introductie en afschaffing van de “domestic sale”

In het *Guidance document on Customs Valuation* introduceert de Europese Commissie het concept “domestic sale”. Een *domestic sale* is een verkoop tussen een koper en verkoper die beide in de Europese Unie zijn gevestigd en kan niet dienen als verkoop voor uitvoer. Het vestigingsbegrip staat niet nader uitgewerkt in het *Guidance document on Customs Valuation*, maar aannemelijk is dat daarvoor aansluiting gezocht moet worden in art. 5 lid 31 DWU waarin is opgenomen wanneer een natuurlijk of rechtspersoon in de Europese Unie is gevestigd voor douanedoelinden.

De uitwerking van het concept *domestic sale* laat zich illustreren aan de hand van de voorbeelden zoals opgenomen in de

schema's 1 en 2. Het feitencomplex bij beide voorbeelden blijft hetzelfde met uitzondering van de vestigingsplaats van Handelaar A. Handelaar A is niet langer gevestigd in Zwitserland, maar in Nederland. In dat geval vindt in voorbeeld 1 de verkoop tussen Handelaar A en Handelaar B plaats tussen twee in de Europese Unie gevestigde partijen. Als gevolg wordt deze transactie aangemerkt als *domestic sale* en kwalificeert deze transactie niet als verkoop voor uitvoer. De transactiewaarde ter vaststelling van de douanewaarde zal derhalve op basis van de verkooptransactie tussen Fabrikant X en Handelaar A van € 100 moeten worden vastgesteld ("*revival of the first-sale*"). In het voorbeeld in schema 2 brengt de toepassing van het concept *domestic sale* eveneens met zich dat de transactie tussen Handelaar A en Handelaar B niet kwalificeert als verkoop voor uitvoer, omdat deze plaatsvindt tussen twee in de Europese Unie gevestigde ondernemingen. Als gevolg zal ook in dit geval de verkooptransactie tussen Fabrikant X en Handelaar A de grondslag vormen voor het bepalen van de transactiewaarde ter vaststelling van de douanewaarde. Mocht overigens een aan een *domestic sale* voorafgaande verkoop niet als verkoop voor uitvoer kwalificeren, heeft dit tot gevolg dat de douanewaarde overeenkomstig een alternatieve waardemethode moet worden vastgesteld. Zodoende heeft het concept *domestic sale* tot (onbedoeld) gevolg dat de transactiewaarde als methode voor de vaststelling van de douanewaarde minder vaak toepassing vindt. Dit past niet bij het uitgangspunt van het douanewaardesysteem dat erop is gericht dat de douanewaarde zoveel als mogelijk op grond van de transactiewaarde wordt vastgesteld. [\[33\]](#)

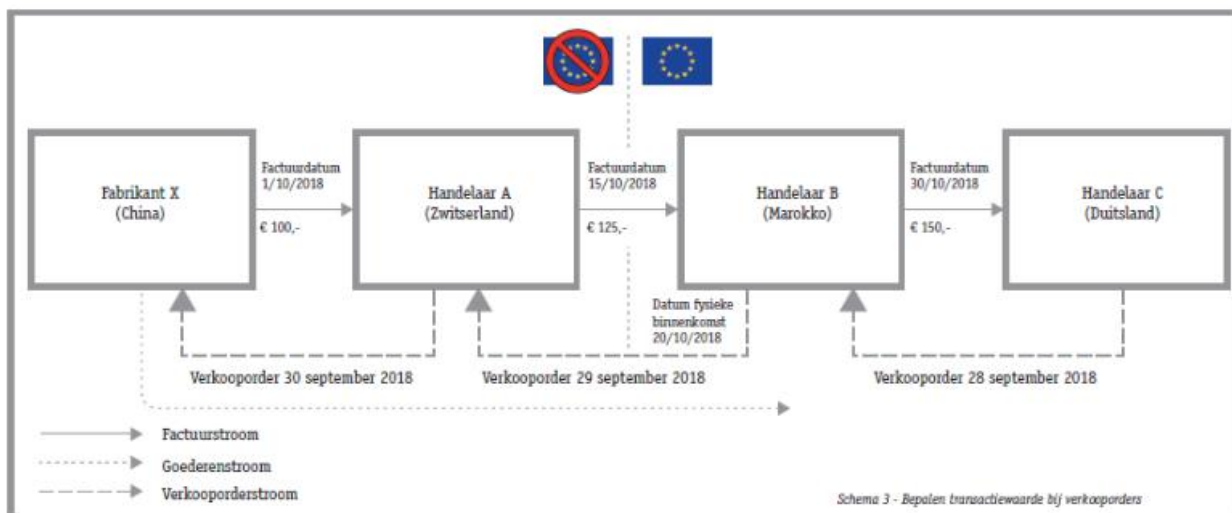
Een juridische inbedding van het concept *domestic sale* in het wetgevingspakket van het DWU ontbreekt. De *domestic sale* vindt alleen toepassing uit hoofde van het rechtens niet bindende *Guidance document on Customs Valuation*. Toelichting over de achtergrond en redenen voor de introductie van de *domestic sale* zijn daarbij niet genoemd. [\[34\]](#) Inmiddels heeft de Customs Expert Group in de notulen van zijn bijeenkomst op 11 en 12 oktober 2018 laten optekenen voornemens te zijn om alle referenties naar de *domestic sale* te verwijderen uit de *Guidance document on Customs Valuation*. [\[35\]](#) Dit lijkt mij juist, omdat de juridische basis ontbreekt en het afhankelijk stellen van de kwalificatie van een transactie als verkoop voor uitvoer aan de vestigingsplaats van de koper en verkoper in strijd lijkt met eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie. [\[36\]](#) Het Hof van Justitie oordeelde namelijk in de zaak *Unifert Handels GmbH*. [\[37\]](#)

"[...] Het criterium „verkoop voor uitvoer” betreft de goederen en niet de plaats van vestiging van de verkoper. Gezien in zijn context impliceert deze term, dat op het ogenblik van de verkoop moet vaststaan, dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Gemeenschap zullen worden gebracht. Niets belet derhalve, dat beide partijen bij de verkoopovereenkomst in de Gemeenschap zijn gevestigd."

Op verzoek van vertegenwoordigers worden in de aangepaste versie van het *Guidance document on Customs Valuation* voorbeelden opgenomen voor de situaties dat goederen worden verkocht tussen twee in de Europese Unie gevestigde partijen. Ik kan mij voorstellen dat daarbij ook de figuur van de verkooporder ("*purchase order*") aan bod zal komen, waarop het volgende onderdeel ziet.

4.4 De verkooporder als verkoop voor uitvoer

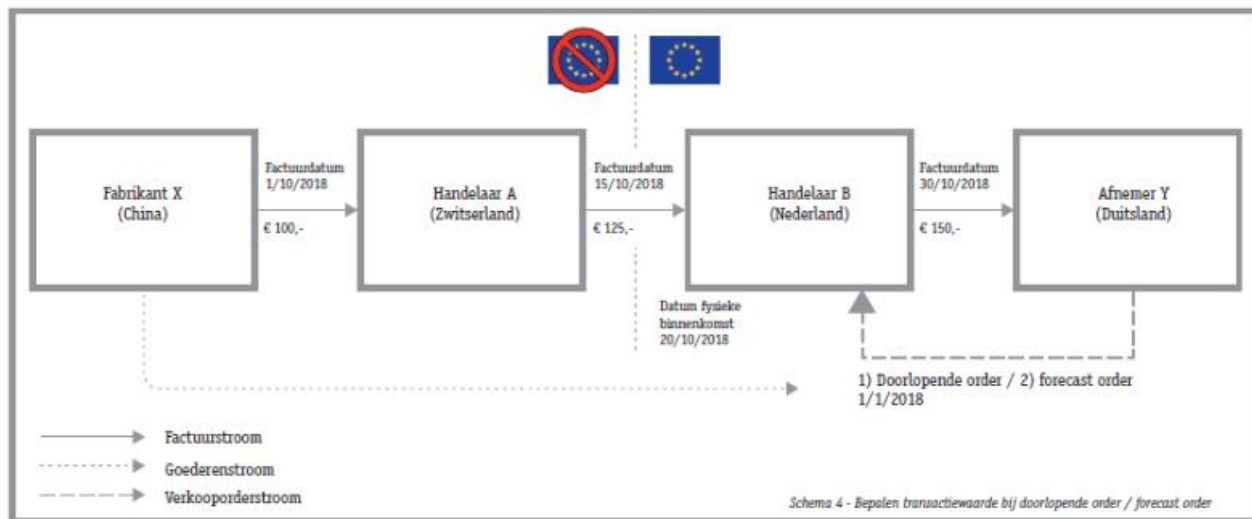
In de handelspraktijk is het gebruikelijk dat bij opeenvolgende transacties de uiteindelijke afnemer een verkooporder plaatst bij zijn leverancier, die vervolgens een verkooporder plaatst bij zijn leverancier, waarna uiteindelijk een verkooporder wordt geplaatst bij de fabrikant ("*back-to-back ordering*"). De vraag die daarbij opkomt, is of het plaatsen van een verkooporder al kwalificeert als verkoop voor uitvoer. In de praktijk lijkt een aantal douaneautoriteiten hiervan voorstander. Het gevolg hiervan is dat bijvoorbeeld in het voorbeeld zoals opgenomen in schema 3, de transactie tussen Handelaar B, gevestigd in Marokko, en Handelaar C, gevestigd in Duitsland, de basis vormt voor de vaststelling van de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde. Dat de factuurdatum pas na het moment dat de goederen fysiek het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht plaatsvindt, zou, indien dit standpunt wordt gehuldigd, niet ter zake doen. [\[38\]](#) Ik kan mij niet vinden in dit standpunt. Ten eerste zal niet altijd (vooral bij B2C-orders) een directe link kunnen worden gelegd tussen de goederen in de verkooporder en de ingevoerde goederen. [\[39\]](#) Ten tweede is het voor de verstrekker (en soms de verkrijger) bij het plaatsen van een verkooporder niet per definitie bekend dat de goederen vanuit een derdeland naar het douanegebied van de Europese Unie zullen worden gebracht, wat, afgeleid uit het arrest-*Unifert Handels GmbH*, wel een voorwaarde lijkt om een transactie als verkoop voor uitvoer aan te merken. [\[40\]](#)



Mochten de eerste twee voorwaarden geen belemmering vormen in een concrete situatie, dan moet worden vastgesteld of überhaupt het financiële risico over de goederen overgaat op degene die de verkooporder plaatst. Hoewel een verkoop in douanerechtelijke zin ruim moet worden uitgelegd,^[41] lijkt het voor een transactie om als verkoop voor uitvoer te worden aangemerkt namelijk een randvoorwaarde dat ten minste het financiële risico over de ingevoerde goederen overgaat van de verkoper op de koper.^[42] Bij een verkooporder zal het financiële risico in de praktijk niet gelijk overgaan op de uiteindelijk afnemer. Ten eerste omdat diegene die de verkooporder krijgt uitgereikt niet de goederen onder zich heeft en derhalve in zijn optiek het financiële risico niet kan overdragen. Ten tweede hangt een en ander af van de omstandigheden rondom de verkoop en in het bijzonder de afspraken die zijn vervat in de contractuele afspraken tussen de koper die de verkooporder plaatst en de leverancier. Belangrijke vragen zijn daarbij bijvoorbeeld of de partij die de verkooporder plaatst nog onder de verkoop uit kan zonder boetebeding/(partiële) betaling van het aankoopbedrag en of zij financieel risico loopt bij beschadiging of verlies van de goederen. Indien geen financieel risico wordt gelopen, kan een verkooporder mijns inziens niet als verkoop voor uitvoer kwalificeren.

4.5 Bijzondere verkooporders — De doorlopende order en forecast order

Afzonderlijke beschouwd kunnen naar mijn mening zowel een doorlopende order als *forecast* order niet als verkoop voor uitvoer worden aangemerkt (zie het voorbeeld in schema 4). In de eerste situatie zoals geschetst in schema 4 plaatst Afnemer Y op 1 januari 2018 een doorlopende order bij Handelaar B. Telkens als de voorraad van Afnemer Y onder een bepaald niveau zakt, levert Handelaar B uit zijn voorraad goederen aan Afnemer Y die zich reeds in het vrije verkeer bevinden. In de tweede situatie in schema 4 wordt op 1 januari 2018 een *forecast* order geplaatst door Afnemer Y bij Handelaar B. De *forecast* order is een inschatting van de op jaarlijkse basis af te nemen goederen door Afnemer Y van Handelaar B. In beide situaties gaat bij het plaatsen van de order niet het financiële risico over de goederen over. Daarnaast ontbreekt een directe link tussen de geplaatste orders en de ingevoerde goederen. Daar de daadwerkelijk verkoop tussen Handelaar B en Afnemer Y (30 oktober 2018) pas na het fysiek binnenbrengen van de goederen in het douanegebied van de Europese Unie is gelegen, kan deze transactie niet dienen als verkoop voor uitvoer. De twee daaraan voorafgaande verkopen zijn gesloten voor het moment van het fysiek binnenbrengen van de goederen en kwalificeren beide als verkoop. Onder toepassing van art. 128 lid 1 UDWU is de verkoop tussen Handelaar A en Handelaar B de laatste verkoop die plaatsvindt onmiddellijk voorafgaand aan het binnenbrengen van de goederen. Derhalve moet op basis van deze verkoop de transactiewaarde ter bepaling van de douanewaarde worden vastgesteld.



5 Conclusie

De wijze waarop het *last-sale* principe in het wetgevingspakket van het DWU is geïntroduceerd verdient niet de schoonheidsprijs en het lijkt of de Europese Commissie zijn uitvoeringsbevoegdheid heeft overschreden. Nu dit aan de discretie is van het Hof van Justitie om vast te stellen, kan duidelijkheid hieromtrent nog lang op zich laten wachten. Derhalve is het zinvol om te kijken hoe het *last-sale* principe uitwerkt. De toepassing van het *last-sale* principe brengt in de praktijk moeilijkheden met zich voor importeurs. De importeur beschikt (immers) niet altijd over de onderliggende stukken voor het bepalen van de transactiewaarde om dat hij geen partij is bij de "*last-sale*". Dit kan verhinderen dat de transactiewaarde als methode voor vaststelling van de douanewaarde toepassing vindt, wat mijns inziens afbreuk doet aan het uitgangspunt dat zoveel als mogelijk de transactiewaarde gebruikt moet worden om de douanewaarde vast te stellen. Tot slot lijkt het concept *domestic sale* niet houdbaar in het licht van vaststaande jurisprudentie van het Hof van Justitie en het lijkt mij derhalve een terechte beslissing van de Customs Expert Group (Valuation Section) om dit concept uit het *Guidance document on Customs Valuation* te verwijderen. De verwachting is dat na de zesde bijeenkomst van de Customs Expert Group (Valuation section) op 25 en 26 april 2019 een geüpdatete versie van de *Guidance document on Customs Valuation* verschijnt. Het is wenselijk wanneer daarin aan de hand van voorbeelden nader wordt toegelicht welke transacties in een goederenketen (i.h.b. indien sprake is van diverse soorten verkooporders) aangemerkt kunnen worden als verkoop voor uitvoer.

Voetnoten

[1]

M.L. Schippers is als programma coördinator van de Post- Master in EU Customs Law werkzaam voor EFS, Erasmus University Rotterdam en verbonden aan de Erasmus School of Law als promovendus en docent. Voorts maakt hij onderdeel uit van het Global Trade & Customs team van EY Nederland.

[2]

Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, OJ L 269, 10.10.2013, p. 1-101.

[3]

Een andere belangrijke wijziging betreft de striktere voorwaarden voor bijtelling van royaltybetalingen. Royaltybetalingen lijken als gevolg eerder in aanmerking genomen te moeten worden bij het vaststellen van de douanewaarde. Zie in dat kader: M.L. Schippers, 'Royalty's en licentierechten onder het Douane Wetboek van de Unie', *MBB* 2018 (18), p. 346-361.

[4]

Overeenkomst inzake de toepassing van art. VII Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1994. Voornoemde overeenkomst stamt uit 1979 en is bij de totstandkoming van de Werelddouaneorganisatie in 1994 bekend komen te staan onder de naam Customs Valuation Agreement. Gemakshalve gebruik ik deze naam ook voor de periode voor 1994 nu de inhoud van de overeenkomst gelijk is.

[5]

WCO Technical Committee, Advisory Opinion 1.1: The concept of 'sale'. In the Agreement, 2nd Session, 2 Oct. 1981, 27.960.

[6]

Commentary 22.1 Meaning of the expression “sold for export to the country of importation” in a series of sales. (Adopted, 24th Session, 26 April 2007, VT0564).

[7]

Er kan worden betoogd dat de argumenten die het Technisch Comité Douanewaarde van de WDO opwerpt niet zondermeer standhouden. Zie in dat kader L. Ruessmann & A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An Attempt to Remove Fairness in the Interest of Raising Revenues, Without Improving Legal Certainty, *World Customs Journal*, Volume 3, Issue 1, p. 4-5 en M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 37-38.

[8]

Zie voor een bespreking van een aantal landen die (dientengevolge) het last-sale principe hebben geïntroduceerd: M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 38-40.

[9]

Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen, OJ L 134 van 31.5.1980, p. 1-9.

[10]

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, OJ L 302, 19.10.1992, p. 1-50.

[11]

Voor Verordening (EEG) nr. 1224/80 was het douanewaardesysteem binnen de EU ook reeds gebaseerd op een door de WDO vastgesteld douanewaardesysteem (Verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen, OJ L 148 van 28.06.1968, p. 6-12). De douanewaarde onder dit systeem werd echter vastgesteld op basis van een theoretische waarde benadering in plaats van een positieve waarde benadering. Zie over de overgang van de wijze waarop de douanewaarde werd vastgesteld: J. de Kater, ‘Een nieuwe definitie van de douanewaarde van goederen’, *MBB* 1980 (9), p. 199-210.

[12]

Verordening (EEG) nr. 1495/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de toepassing van sommige bepalingen van art. 1, 3 en 8 van Verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen, *PB* L 154 van 21.6.1980, p. 14-15.

[13]

HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (*Unifert Handels GmbH*).

[14]

HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (*Unifert Handels GmbH*), r.o. 13.

[15]

Een en ander kan worden afgeleid uit een uitspraak van het Canadian International Trade Tribunal (*Harbour Sales (Windsor) Ltd v. D/MNR* [1994] 4647 ETC.). In deze uitspraak werd geoordeeld dat art. 48, lid 1, van de Canadian Customs Act — een wetsartikel gelijk aan artikel 3 Verordening (EEG) nr. 1224/80 — ondubbelzinnig was geformuleerd en derhalve uitgelegd moest worden overeenkomstig zijn gewone betekenis. Op basis daarvan oordeelde het Canadian International Trade Tribunal dat art. 48, lid 1, het toestaat om de transactiewaarde te baseren op een eerdere of eerste verkoop.

[16]

M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 41.

[17]

Verordening (EEG) 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, OJ L 253 van 11.10.1993, p. 0001-0766.

[18]

De tweede volzin van art. 147 lid 1 TCDW luidde voor de wijziging per 1 januari 1995: Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen vóór de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van art. 178-181, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen.

[19]

HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (*Carboni e derivati Srl*).

[20]

HvJ EG 28 februari 2008, nr. C-263/06 (*Carboni e derivati Srl*), r.o. 30.

[21]

Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, OJ L 343, 29.12.2015, p. 558-893.

[22]

HvJ EU 15 oktober 2014, nr. C-65/13 (*Europese Parlement vs. Europese Commissie*), r.o. 45.

[23]

HvJ EU 9 november 2017, nr. C-46/16 (*LS Customs*), r.o. 27.

[24]

Commentary 22.1 van het Technisch Comité Douanewaarde van de WCO voorziet in argumenten waarom het *last-sale* principe in conformiteit is met de doelstellingen van de CVA (en daarmee mutatis mutandis artikel 70 DWU). Echter, deze argumenten lijken niet houdbaar, zie L. Ruessmann & A. Willems, Revisiting the First Sale for Export Rule: An Attempt to Remove Fairness in the Interest of Raising Revenues, Without Improving Legal Certainty, *World Customs Journal*, Volume 3, Issue 1, p. 4-5 en M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 37-38.

[25]

De douaneautoriteiten mogen bijvoorbeeld de transactiewaarde van de hand wijzen indien zij gegronde twijfel hebben over de juistheid van de aangegeven transactiewaarde, zie art. 140 UDWU.

[26]

Dit geldt overigens niet alleen voor art. 128, lid 1, UDWU. Ook bij het tweede lid lijkt de Europese Commissie zijn uitvoeringsbevoegdheden oneigenlijk gebruikt te hebben. Het aanmerken van een transactie in of vanuit tijdelijke opslag of bijzondere regeling als verkoop voor uitvoer lijkt namelijk een wijziging dan wel aanvulling op art. 70 DWU.

[27]

European Commission, 28 Apr. 2016, *Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA*, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

[28]

Zie voor een nadere bespreking: M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 45.

[29]

European Commission, 28 Apr. 2016, *Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA*, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

[30]

European Commission, 28 Apr. 2016, *Guidance Document on Customs Valuation Implementing Act Arts 128 and 136 UCC IA, and Art. 347 UCC IA*, 28 Apr. 2016, Taxud B4/ (2016) 808781 revision 2.

[31]

Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

[32]

Deze uitgangspunten staan genoemd in de considerans van de CVA.

[33]

Zie HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16 (*Hamamatsu Photonics Deutschland*), r.o. 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

[34]

Argumenten ter rechtvaardiging voor de introductie van het concept domestic sale zijn benoemd in: M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 46.

[35]

Minutes of the 5th meeting of the Customs Expert Group - Valuation held on 11th and 12th October 2018, taxud.e.5(2018)6229638.

[36]

W. de Wit, Customs Valuation Under the UCC: Further Guidance Needed?, *EC Tax Review*, Volume 26, Issue 6, Issue 6, p. 320-321 en M.L. Schippers, A Series of Sales: Determining the Customs Value Under the Union Customs Code, *Global Trade & Customs Journal*, Volume 13, Issue 2, p. 46.

[37]

HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (*Unifert Handels GmbH*), r.o. 11.

[38]

Indien een verkooporder als verkoop voor uitvoer wordt aangemerkt, kan worden betoogd dat de verkooporder juist als eerste verkoop voor uitvoer kwalificeert. Immers, indien wordt afgegaan op de datum waarop de transactie is gesloten, is de verkooporder niet de laatste maar eerste verkoop voor uitvoer. Dit is anders indien het voor het *last-sale* principe van belang is om te kijken naar de laatste keten in de goederenketen waar reeds voor het fysiek binnenbrengen van de goederen een transactie heeft plaatsgevonden die als verkoop voor uitvoer kan worden aangemerkt.

[39]

De daadwerkelijk geleverde producten zijn wellicht al onderweg of opgeslagen in een opslag gelegen op het grondgebied van de Europese Unie.

[\[40\]](#)

HvJ EEG 6 juni 1990, nr. C-11/89 (*Unifert Handels GmbH*), r.o. 11.

[\[41\]](#)

Zie onderdeel 2. Een en ander is ook door het Hof van Justitie onderkend, zie HvJ EU 12 december 2013, nr. C-116/12 (*Christodoulou*), r.o. 45.

[\[42\]](#)

HvJ EEG 25 juli 1991, nr. C-299/90 (*Hepp*), r.o. 14.